

سیر تطور

حسابداری دولتی

در ایران؛

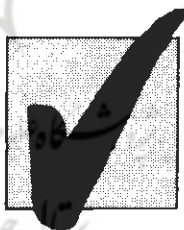
در چارچوب قانون

محاسبات عمومی

سال ۱۹۸۷ لازم الاجرا شده چنین مقرر گشته که در مواردی که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور با اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مغایرت پیدا می‌کند، دولت و دستگاههای دولتی باید دوسری صورتهای مالی تنظیم کنند. یک سری صورتهای مالی در انطباق با قوانین و مقررات مالی کشور و یک سری صورتهای مالی براساس اصول و استانداردهای اجرایی.

این تأکید به دلیل اهمیتی است که قوانین و مقررات از یک سو و اصول و استانداردهای متداول از سوی دیگر، برای نظام حسابداری دولتی هر کشور قائلند.

بنابراینچه گفته شد در سالهای قبل از ۱۹۸۷ قوانین و مقررات تأثیر چشمگیری بر شکلگیری نظامهای حسابداری دولتی داشته است. بنابراین، بررسی تاریخی و ارزیابی درست نظام حسابداری دولتی هر کشور، به بررسی دقیق مبانی قانونی حسابداری دولتی آن کشور و در ایران به بررسی ورق بزنید

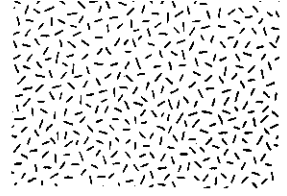


تقدم قوانین و مقررات بر اصول و موازین حسابداری اصلی پذیرفته شده در حسابداری دولتی است و نظام حسابداری دولتی در هر کشور از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی آن کشور پیروی می‌کند. تا قبل از سال ۱۹۸۷ طبق این اصل هر جا قوانین و مقررات با اصول و موازین متداول حسابداری تضاد پیدا می‌کرد، حسابداران دولتی ناگزیر از مقررات پیروی می‌کردند و در این موارد اصول پذیرفته شده حسابداری نادیده گرفته می‌شد. در استانداردهای جدید هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^۱ که از



جعفر باباجانی

1. Governmental Accounting Standards Board (GASB)



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

تحولات قانون محاسبات عمومی نیاز دارد. به این منظور در این مقاله ابتدا مبانی قانونی حسابداری دولتی را از قوانین محاسبات عمومی حاکم بر یک دوره تقریباً ۸۰ ساله بررسی می‌کنیم و سپس به تجزیه تحلیل آنها می‌پردازیم تا سیرتطور حسابداری دولتی به دست داده شود. بنابراین مقاله حاضر در سه بخش به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ۱- مقابله قوانین محاسبات عمومی چهارگانه از دیدگاه حسابداری دولتی
- ۲- تجزیه و تحلیل و تشریح ویژگیهای هر یک از قوانین در ارتباط با حسابداری دولتی
- ۳- نتیجه گیری از مقابله قوانین محاسبات عمومی و بررسی سیرتطور نظام حسابداری دولتی در ایران

بخش اول - بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی

از آغاز مشروطیت تا کنون چهار قانون محاسبات عمومی پس از تصویب در مجالس قانونگذاری وقت به اجرا گذاشته شده است که به ترتیب عبارتند از:

اول- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۸ (مدت اجرا: ۱۲۸۹ تا ۱۳۱۲)

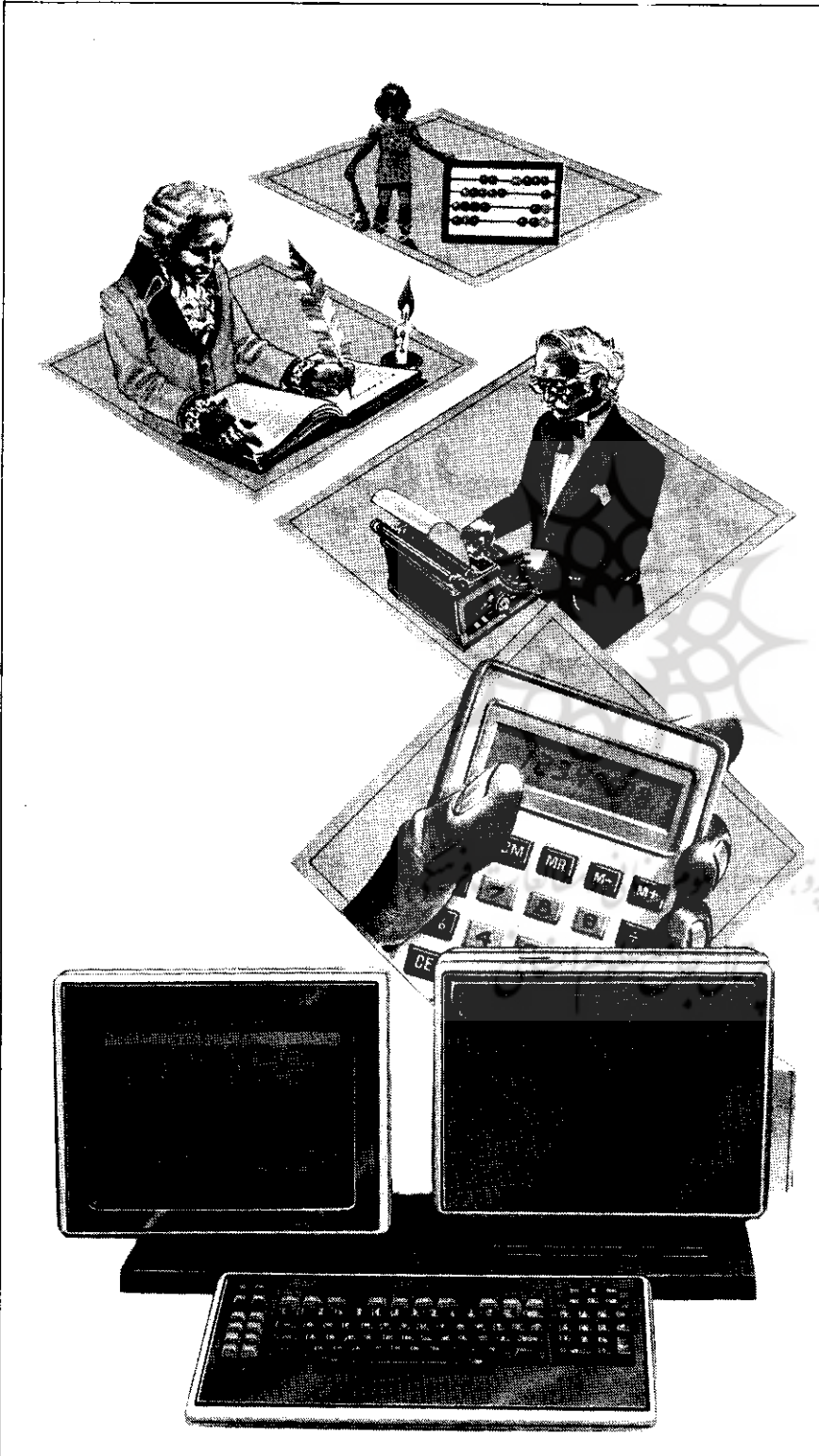
دوم- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲ (مدت اجرا: ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹)

سوم- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ (مدت اجرا: ۱۳۵۰ تا مرداد ۱۳۶۶)

چهارم- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ (مدت اجرا: از شهریور ۶۶ تا کنون)

در این نوشته از قوانین یاد شده به ترتیب تاریخ تصویب، با عنوان قانون اول، قانون دوم، قانون سوم و قانون چهارم یاد می‌کنیم.

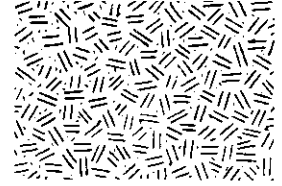
برای دستیابی به هدفهای این بخش قانون اول مینا قرار گرفته و احکام مربوط به نظام حسابداری دولتی ایران از آن استخراج شده و با ذکر شماره مواد، در ستون اول جدول زیر درج شده است. سپس هر یک از مواد قانون اول با قوانین دوم، سوم و چهارم مقایسه و تغییرات آن در ستونهای مربوط منعکس شده است. به این ترتیب تغییرات مقررات قانونی حسابداری دولتی در یک دوره تقریباً ۸۰ ساله در این جدول نمایانده شده است.



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۲	«دوره عمل عبارت از مدتی است که قانون برای جریان معاملات بودجه یک سنه مالیه معین می نماید. مدت مزبوره برای تشخیص و حواله مطالبات دائنین دولت تا روز آخر ماه سیم سال بعد است و برای ختم اعمال دائر بدریافت عایدات و پرداخت مخارج تا روز آخر سال بهد است.» ●	۲	«دوره عمل عبارت از مدتی است که قانون برای جریان عملیات بودجه یک سنه مالی معین می نماید. مدت مزبور برای تشخیص مطالبات دائنین دولت و بستن حساب عایدات و پرداخت مخارج تا روز ماه سوم سال بعد است.» ●	۵	«سال مالی یکسال شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفندماه ختم می شود.» ●	۶	«عیناً پیش بینی شده است» ●
۴	«هرگاه دائنین دولت تا روز آخر دوره عمل بمقام مطالبه حقوق خود برنیایند حوالجاتی که در وجه آنها صادر شده است باطل می شود، بدون اینکه به حقوق ثابت آنها خلنی برسد یعنی آن حوالجات برای دوره عمل بعد تجدید می شود.» ●	۳۸	«با کمی تغییر پیش بینی شده است.» ●		«حذف شده است» ●		
۵	«اعتباراتی که کل یا جزء آن تا روز آخر سنه مالیه موقع خرج پیدا نکرده باشد از بودجه برگشت خواهد کرد همچنین است اعتباراتی که موقع خرج پیدا کرده لیکن کل یا جزو آن در مواعد مقرر تشخیص یا حواله نشده باشد ولی این اعتبارات قسم اخیر را پس از برگشت از بودجه بدوره عمل بعد می توان انتقال داد.» ●		پیش بینی نشده است ●	۵۵	«اعتبارات منظور در بودجه عادی تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت است هر مقدار از اعتبار که تا آخر سال مالی مربوط تعهد شده و پرداخت نشده باشد از محل اعتبار خاصی که در بودجه سالهای بعد منظور می شود پرداخت خواهد شد. و هرگاه اعتبار مزبور برای پرداخت کلیه تعهدات سالهای قبل کافی نباشد مابه التفاوت از محل تنخواه گردان خزانه پرداخت می شود و معادل مبلغ پرداختی از محل تنخواه گردان الزاماً در بودجه سال بعد مقدم بر سایر اعتبارات منظور خواهد شد.» ●		در مواد ۶۳ و ۶۴ با اصلاح عبارتی پیش بینی شده است ●

ورق بزنید



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

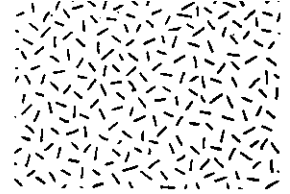
ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۱۳	«وزرا نمیتوانند علاوه بر مآخذ اعتباراتی که در جزو بودجه برای آنها منظور شده است خرجی کرده و یا عملی را متصدی شوند که موجب خرج خارج از اعتبارات معینه باشد مگر اینکه از طرف مجلس شورای ملی برای آان خرج اعتبارات اضافی داده شده باشد.»	۲۵	«با مختصر اصلاح عبارتی پیش بینی شده است.»		«حذف شده است.»		—
۱۴	«هیچ وزیری نمی تواند بدست آویز محل مخصوص بر میزان اعتبارات خود بیفزاید.»		«حذف شده است.»				
۱۵	«وزیر مالیه نمی تواند علاوه بر مآخذ اعتبارات هر وزارت خانه تادیه وجهی را اجازه دهد.»	۲۷	«عیناً پیش بینی شده است.»		«حذف شده است.»		
۱۶	«بودجه مخارج با رعایت تقسیم به فصول و مواد پیشنهاد مجلس شورای ملی خواهد شد.»		«حذف شده.»				
۱۷	«بودجه هر وزارتخانه ماده به ماده از طرف مجلس شورای ملی تصویب می شود.»						
۱۸	«اعتباراتی را که در مواد قانون بودجه معین شده است از یک ماده به ماده دیگر نمی توان انتقال داد.»						
۳۹	«هر ماه وزیر مالیه بر حسب مبلغ تقاضا شده سایر وزراء تقسیم وجوهی را که در ماه بعد می تواند حواله کند معین نموده بعرض () می‌رساند.»						

پروژه‌های علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره ماده	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره قانون عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره ماده	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۱	«وزراء در آخر هر سنه ماليه حسابهای خود را باید مطابق مواد ذیل بطبع رسانیده بنمایندگان توزیع و در خارج منتشر نمایند: (۱) حساب مخارج. (۲) حساب عایدات. (۳) محاسبات کل ماليه.» ●	۷۴	«پس از انقضای هر دوره عمل وزراء حساب سنه مالي گذشتہ وزارتخانه خود را منتهی تا آخر ماه پنجم سال بعد به طرز متحدالشکلی مطابق تقسیمات فصول و مواد بودجه به ترتیب ذیل تهیه نموده و برای ارسال بديوان محاسبات به وزارت ماليه تسليم می نماید.» ●	۹۵	«ذی حسابان مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه را در دو نسخه بضمیمه مدارک و اصل اسناد منتها تا آخر ماه بعد به وزارت دارائی ارسال دارند. وزارت دارائی باید نسخه اصلی صورتحسابهای اصل را به همراه مدارک و اسناد ضمیمه آنها ظرف ده روز بديوان محاسبات تسليم دارد.» تبصره: صحت صورتحسابها و اسناد باید از طرف ممیز حساب مربوط گواهی شده باشد.» ●
۴۲	«در اول هر سال هر یک از وزراء صورتی از مخارج دوره عملی منقضیه وزارتخانه خود ترتیب می دهند این حساب شامل کافه عملیاتی خواهد بود که از افتتاح تا اختتام دوره بعمل آمده است و مطالب ذیل در آن مندرج خواهد بود: (۱) اعتبارات معینه (۲) مخارجی که از بابت حقوق دائنین دولت موقع خرج پیدا کرده است.» (۳) وجوهی که بموجب حواله پرداخت شده است. (۴) تنمه مخارج که باید پرداخت شود. (۵) فاصل اعتبارات بر مخارج (۶) اعتباری که کل یا جزء آن مصرف نشده و باید برگشت یا به سال بعد منتقل شود مطابق ماده (۵) (۷) مقایسه مخارج مشروحه در فصول و مواد بودجه دوره عمل گذشتہ یا مخارج مشروحه در	۴۳	«حساب مخارج سنه مالي شامل کلیه عملیاتی خواهد بود که در یک دوره عمل انجام شده و باید حاوی اطلاعات مفصله ذیل بوده باشد: الف - اعتبارات مصوبه ۱- اعتبارات بودجه ۲- اعتبارات فوق العاده و اضافی ب- حقوق ثابتہ دائنین دولت که تمهد و یا حواله شده است. ۱- مخارج حقیقی که بموجب حواله تا آخر دوره عمل تأدیہ شده است.» ۲- بقیه مخارجی که بموجب بند (ب) ماده ۳۷ از محل اعتبار معوقه در سند بعد پرداخته می شود. ج- صرفه جوئی قطعی سنه مالي تبصره- وزارت ماليه علاوه بر صورت مخارج وزارت ماليه باید صورت مخارج قطعی بابت اعتبارات عمومی مملکتی را که در بودجه وزارتخانهها منظور نیست به شرح فوق تهیه و تنظیم نماید.» ●	●	«حذف شده است.» ●

ورق بزیند



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۳۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	فصول و مواد بودجه دوره قبل از آن و تعیین اختلاف با ذکر سبب آن. (۸) اعتبارات قطعی دوره عمل» ●						
۴۳	«حسابهای دوره عمل وزراء باید بیکر نظم و از روی یک قاعده ترتیب شده و عین تقسیمات فصول و مواد بودجه را بنماید.» ●	۹۳	«در قسمت اخیر ماده ۴۲ مورد تأکید قرار گرفته است» ●	۹۳	«نمونه اسنادیکه برای پرداخت هزینه ها مورد قبول واقع می شود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارائی تعیین می شود و دستورالعمل های اجرایی این قانون از طرف وزارت مزبور ابلاغ خواهد شد.» ●	۹۳	عیناً نقل گردیده و تأیید دیوان محاسبات کشور نیز اضافه شده است. ●
۴۴	«وزیر مالیه علاوه بر صورت مخارج وزارت مالیه که مطابق دو ماده فوق مثل سایر وزراء ترتیب می دهد صورت کلیه عایدات دولتی را که حاوی فقرات ذیل می باشد از بابت دوره عمل گذشته مرتب می نماید. (۱) تخمین عایدات (۲) حقوق تحقیقی دولت از بابت عایدات و مالیات عمومی (۳) وجوهی که وصول شده است (۴) تمه عایدات که باید وصول شود - وجوهی که از بابت عایدات دوره عمل گذشته وصول می شود باید در جزو عملیات دوره عمل جاریه محسوب شود.» ●	۴۴	«وزارت مالیه علاوه بر صورت مخارج که بدستور مواد ۴۲ و ۴۳ تنظیم می نماید صورت کل عایدات مملکتی را که اطلاعات مفصله ذیل را حاوی باشد باید در آخر ماه ششم سال بعد تهیه نموده برای دیوان محاسبات بفرستد. الف- عایدات پیش بینی شده در بودجه مملکتی یا تفکیک منابع ب- وجوهیکه از بابت هر یک از منابع تا آخر دوره عمل وصول شده است. ج- تفاوت اعم از اضافه و نقصان» ●		«حذف شده است» ●		
۴۵	«وزیر مالیه در اول هر سنه مالیه صورت محاسبات کل سنه ماضیه را تهیه نموده منتهی تا چهار ماه از سال گذشته بمجلس شورای ملی و دیوان محاسبات کشور تقدیم می نماید. این حساب که مبنای	۴۵	«وزارت مالیه در آخر هر دوره عمل مکلف است صورت محاسبه کل مالیه را تهیه نموده و منتهی تا آخر ماه هفتم سال بعد به دیوان محاسبات بدهد. صورت مزبور باید شامل تمام عملیات راجعه بوصول و		«حذف شده است» ●		

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	<p>اصولی لایحه قانونی تفریح بودجه خواهد بود باید شامل تمام عملیات راجعه به وصول و مصرف وجوه دولتی و حاکمی از کیفیت امور عایدات و مخارج از اول سال تا آخر سال بوده باشد. مستند این حساب مواد مشروحه ذیل است:</p> <p>(اولاً) حساب مالیات و عایدات عمومی این حساب بترتیب سال و دوره عمل و اقسام عایدات باید فقرات ذیل را حاوی باشد:</p> <p>الف - حقوق تحقیقی دولت</p> <p>ب - وجوهی که از این بابت وصول شده است</p> <p>ج - بقیه وجوهی که باید وصول شود.</p> <p>(ثانیاً) حساب مخارج عمومی این حساب باید به نسبت سال و دوره عمل و وزارتخانه و فصول و مواد مراتب ذیل را تعیین کند.</p> <p>(الف) حقوق ثابت دائن دولت که در ازای خدمات انجام یافته عرض سال است.</p> <p>(ب) وجوهی که از بابت این حقوق پرداخته شده است.</p> <p>(ج) تنمه مخارجی که باید پرداخته شود.</p> <p>(ثالثاً) حساب خزانه - این حساب باید مسائل ذیل را متضمن باشد:</p> <p>(الف) وجوهی که مابین تحویلداران دولت رد و بدل می شود.</p> <p>(ب) صدور و استرداد تمسکات خزانه که به وعده است - مستندای حساب صورت مطالبات و دیون اداره مالیه و صورت قروض جاریه دولت خواهد بود.</p>	<p>مصرف وجوه دولتی و حاکمی از کیفیت امور عایدات و مخارج دوره عمل سنه مالی بوده و بترتیب ذیل تهیه و تنظیم گردد:</p> <p>۱ - موجودی اول سال تمام صندوقهای عمومی مملکت</p> <p>۲ - عایدات وصولی در دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ادارات دریافت کننده</p> <p>۳ - صورت مخارج پرداختی در دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ادارات پردازنده</p> <p>۴ - موجودی آخر سال تمام صندوقهای عمومی مملکت ●</p>	<p>«خزانه مکلف است صورتحساب دریافتها و پرداختهای ماهانه حسابهای درآمد بودجه عمومی دولت و سپرده و درآمدهای اختصاصی وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی را منتها تا آخر ماه بعد پس از گواهی ممیز حساب مربوط به دیوان محاسبات تسلیم کند.» ●</p>	<p>با مختصر تغییری پیش بینی شده است. ●</p> <p>ورق برزید</p>

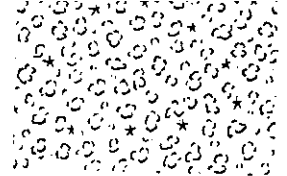
پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 رتال جامع علوم انسانی

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مواد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۶	«وزیر مالیه صورتی که جامع فقرات ذیل باشد همه ساله تهیه نموده طبع و نشر می سازد. (الف) صورت تمام اموال غیرمنقوله دولت که مخصوص یک اداره دولتی یا تأسیسات عمومی است. (ب) صورت تمام اموال غیرمنقوله دولتی که مخصوص یک اداره دولتی یا تأسیسات عمومی نیست. (ج) شرح تغییراتی که در عرض سال در املاک سابق الذکر بهم می رسد.»		«حذف شده است»		«حذف شده است»		«حذف شده است»
۴۷	«صورت مذکوره در ماده قبل (۴۶) بضمیمه صورت کلیه اموال منقوله دولتی همه ساله بعد از طبع و نشر بمجلس شورای ملی تقدیم می شود.» (رابعاً) حساب بودجه ها این حساب عبارت است از یک صورتیکه کیفیت قطعی و تحقیقی دوره عمل منقضیه و کیفیت تقریبی دوره عمل جاریه در آن مصرح باشد در این حساب باید از یکطرف در جزو بودجه عایدات میان عایدات تخمینی و حقوق تحقیقی دولت با وجوهی که از این بابت وصول شده است از طرف دیگر در جزو بودجه مخارج میان اعتبارات و حقوق تحقیقی دانسین دولت با وجوهی که بموجب حواله و ابلاغ وزراء پرداخته شده است مقایسه بعمل آید.»		«حذف شده است»		«حذف شده است»		«حذف شده است»

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مورد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۸	«حسابهایی که از طرف وزراء طبع و نشر می شود با حسابهای کل مالیه مقابله و تقشیش خواهد شد.» ●	«حذف شده است» ●	«حذف شده است» ●	
۴۹	«وزیر مالیه در آخر هر سال باید تشکیل یک کمیسیون دوازده نفری که مرکب خواهد بود از شش نفر از نمایندگان مجلس شورای ملی سه نفر از سنا و سه نفر از دیوان محاسبات از ... استعدعا نماید— تکلیف کمیسیون مزبور به قرار ذیل است: (اولاً) بستن و ختم نمودن روزنامه و دفتر کل وزارت مالیه در آخر سال (ثانیاً) مطابقه نمودن حسابهای دخل و خرج که وزراء طبع کرده اند با دفاتر محاسبات مرکزی هر یک از وزارتخانه ها (ثالثاً) مطابقه کردن صورت محاسبات کل مالیه با دفتر کل وزارت مالیه. (رابعاً) رسیدگی به دفتر کل محاسبات بوسایلی که درست است از قبیل مقابله دفتر مزبور با روزنامه و سایر دفاتر اداره محاسبات کل و با نتیجه حساب محاسبین جزء. (خامساً) نوشتن صورت مجلسی که حاکی کیفیت امر بوده و باید طبع و به وزیر مالیه و مجلس شورای ملی داده شود.» ●	«حذف شده است» ●	«حذف شده است» ●	
۵۰	«دیوان محاسبات مأموریت دارد که درباره محاسبات مخارج و عایدات عمومی که هر سال صاحبان جمع نقدی به دیوان مزبور		«حذف شده است» ●	ورق برزید



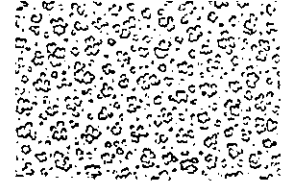
بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	می دهند موافق قانون دیوان محاسبات رسیدگی و حکم نمایند.»						
۵۱	دیوان محاسبات از روی اسناد و حسابهایی که صاحبان جمع می دهند به حسابهای وزیر مالیه و سایر وزراء رسیدگی نموده و در ضمن راپورتی که بمجلس شورای ملی تقدیم می نماید مطابقت حسابهای وزراء را با بودجه که از مجلس گذشته است تصریح نموده و نیز در راپورت مزبور معاینی که در محاسبات مشاهده نموده و اصلاحاتی که بنظر می آورد پیشنهاد می نماید.»		حذف شده است.		«حذف شده است.»		
۵۲ و ۵۳	تفریح بودجه «تفریح بودجه به موجب لایحه قانونی است که وزیر مالیه بمجلس شورای ملی پیشنهاد می کند.» «موقع پیشنهاد کردن لایحه قانونی از روز ختم دوره عمل منتهی تا پانزده ماه بعد خواهد بود.»	۴۶	«تفریح بودجه بوسیله تصویب لایحه قانونی که وزیر مالیه به مجلس شورای ملی پیشنهاد می کند بعمل می آید.» «موقع پیشنهاد کردن لایحه قانونی تفریح بودجه از روز ختم سنه مالی منتهی تا ۱۲ ماه بعد خواهد بود.»	۴۷	«وزارت دارائی مکلف است لایحه تفریح بودجه هر سال مالی را منتها تا پایان ماه نهم سال مالی بعد تهیه و بدیوان محاسبات ارسال دارد دیوان محاسبات مکلف است ظرف سه ماه رسیدگیهای لازم را به عمل آورده و عین لایحه را با اظهارنظرهای خود درباره گردش امور مالی وزارتخانه ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی بوزارت دارائی اعاده دهد، وزارت دارائی مکلف است ظرف یکماه لایحه تفریح بودجه را بمجلس شورای ملی تقدیم کند.»	۷۸	در مواد ۱۰۳ و ۱۰۴ احکام مواد ۷۸ و ۷۹ قانون سوم نقل شده است.
۵۴	«لایحه مزبوره باید شامل صورت قطعی تمام اعتبارات و لمایدات و مخارج دوره منقضیه بوده و نتیجه قطعی معاملات کل بودجه آنرا	۴۸	«لایحه مزبور باید حاوی گزارش امور مالی دوره عمل گذشته و متضمن صورت ارقام قطعی تمام اعتبارات و عایدات وصولی و		«حذف شده است.»		

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مواد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	تصریح نمایند و مستند آن صورت‌های ذیل است: (۱) صورت حساب‌های وزراء و حساب کل مالیه (۲) صورت مجلس کمیسیون قنقش (۳) راپرت سالیانه دیوان محاسبات ●		مخارج سنه مالی قبل بوده و نتیجه قطعی معاملات کل بودجه مصوب را به‌طور روشن نشان دهد. • باضافه مفاد ماده ۵۱ ذیل در قانون دوم ●				
۵۵	«لایحه قانونی تفریح بودجه با رعایت تقسیمات بفصول و مواد شد.» ●	۷۹	«صورت‌حساب‌های ضمیمه لایحه تفریح بودجه نباید بد رعایت تقسیمات به فصول و مواد بودجه عایدات و مخارج تنظیم و به مجلس شورای ملی پیشنهاد گردد.» ●		«لایحه تفریح بودجه باید همراه اظهارنظر دیوان محاسبات و حاوی گزارش لازم درباره امور مالی سال مورد عمل بودجه و متضمن صورت ارقام قطعی درآمدهای وصول شده و هزینه‌های انجام یافته باشد. صورت‌های ضمیمه لایحه مذکور باید با همان ترتیب و طبق تقسیمات و عناوین درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه شود و نیز صورت گردش نقدی خزانه را حاوی اطلاعات زیر همراه داشته باشد: الف - صورت حساب دریافت‌های خزانه ۱- موجودی اول سال خزانه ۲- درآمدهای وصولی سال مورد عمل بودجه ۳- سایر منابع تأمین اعتبار ۴- واریز پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل ب- صورت حساب پرداختهای خزانه ۱- هزینه‌های سال مورد عمل بودجه ۲- پیش پرداختها و علی الحسابها ۳- پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل که		
۵۶	«صورتیکه در تحت عنوان عایدات به لایحه قانونی راجعه به تفریح معاملات هر دوره عمل منضم خواهد شد مواد ذیل را ناسطق می باشد: (۱) برآورد عایدات (۲) حقوق ثابت از بابت عایدات عمومی (۳) وجوهاتی که وصول شده است. (۴) تنمّه عایدات که باید وصول شود. ●	۵۰	«صورتیکه در تحت عنوان عایدات و مخارج به لایحه قانونی تفریح بودجه منضم خواهد شد باید اطلاعات ذیل را حاکی باشد: الف - صورت حساب بودجه عایدات ۱- عواید پیش بینی شده سنه مالی گذشته. ۲- وجوهی که در دوره عمل گذشته وصول شده است. ۳- اضافه یا کسر ب- صورت حساب بودجه مخارج ۱- اعتبارات مصوبه ۲- مخارج تأدیه شده تا آخر دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ۳- مخارجی که به دوره عمل بعد منتقل و تأدیه می شود به تفکیک فصول و مواد بودجه. ۴- جمع مخارج به تفکیک فصول و مواد بودجه. ۵- صرفه جویی قطعی سنه مالی به تفکیک فصول و مواد بودجه. ●				

ورق بزنید



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

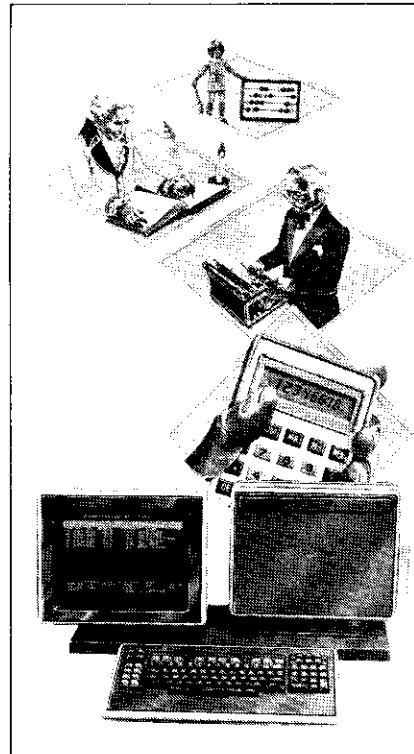
ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
			به هزینه قطعی منظور شده. ۴- موجودی آخر سال. ●		
۵۷	«صورتی که در تحت عنوان مخارج با رعایت تقسیمات بفصول و مواد بلاوجه قانونی راجعه به تفریح بودجه معاملات هر دوره عمل ضمیمه خواهد شد مراتب ذیل را مطرح می باشد: (۱) اعتبارات معینه (۲) حقوق ثابت دائن دولت (۳) وجوه پرداخته شده (۴) تنمه مخارجی که باید پرداخته شود. ●	۵۱	«علاوه بر صورت محاسبه بودجه عایدات و مخارج که به شرح ماده فوق باید تهیه و ضمیمه لایحه تفریح بودجه گردد، مدارک و مستندات مفصله ذیل رانیز باید بانضمام آن بمجلس شورای ملی تقدیم نمود: ۱- صورت حساب وزارتخانه ها ۲- صورت محاسبات کل مالیه ۳- راپرت سالیانه دیوان محاسبات. ●»		«حذف شده است» ●
		۲۱	«اعتبارات بر دو قسم است: ۱- اعتبارات مربوط به مخارج مستمر که برای جریان امور ادارات و مؤسسات دولتی در ظرف یک سنه مالی لازم است از قبیل حقوق پرسنلی، لوازم التحریر سوخت و روشنایی و امثالهم. ۲- اعتبارات مربوط به مخارج غیرمستمر که برای انجام عملی از قبیل خرید کارخانه یا بنای عمارت، ساختمان کشتی و غیره لازم خواهد بود و زمان خرج آن محدود بمدت معین نبوده و منوط به انجام عمل است. اعتبارات مستمر که در بودجه وزارتخانه ها پیش بینی می شود فقط برای یک		«در قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۲ پیش بینی شده است» ●

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

فانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	فانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	فانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	فانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	<p>سنه مالی قابل مصرف خواهد بود. ولی اعتبارات غیرمستمر را که ممکن است برای یک سال یا بیشتر پیش بینی نموده و رقم خرج آن ممکن است بالسویه یا هر ترتیبی که از نظر احتیاج لازم باشد در بودجه های سنوات مربوطه بدون اینکه تصویب آن در هر مرتبه لازم گردد پیش بینی شود.» ●</p>		
۳۷	<p>«الف- هر مقدار از اعتباراتی که تا روز آخر سال مالی تعهد نشده باشد بطور قطع از محاسبیه بودجه سنه مربوط برگشت خواهد شد. ب- هر مقدار از اعتباری که تا آخر سنه مالی تعهد شده ولی تا آخر ماه سوم سال بعد تأدیه نشده باشد تا آخر همان سال از محل اعتباری که برای مخارج پرداخت نشده سنوات ماضی در بودجه هر سال پیش بینی می شود به حساب سال جاری قابل پرداخت است و چنانچه در انقضای آن سال باز هم به علل و جهاتی تأدیه نشده باشد پرداخت منوط به پیش بینی اعتبار مخصوص در بودجه سنوات بعد خواهد بود. تبصره- مقصود از این که اعتباری تعهد شده این است که کار و خدمتی انجام یا اموالی بتصرف دولت درآمده و بدین وسائل دینی برای دولت ایجاد شده باشد.» ●</p>	<p>«حکم موضوع این ماده به ترتیبی در ماده ۵۵ قانون سوم منعکس شده است» ●</p>	
		<p>«مواد جدید»</p>	<p>۱۰ به صورت کاملتر و با صراحت بیشتر درآمد عمومی تعریف شده است ● ورق بزنید</p>
	۸	<p>«درآمد عمومی عبارتست از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار</p>	

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۳۴	«وجوهیکه وسیله وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی بعنوان سپرده و یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می گردد باید به حسابهای مخصوصی که از طرف خزانه در بانک مرکزی ایران افتتاح خواهد شد تحویل شود و وجه مزبور پس از سه ماه از تاریخ وصول به حساب مخصوصی در خزانه منتقل می شود. رد وجه دریافتی مذکور در فوق طبق مقررات مربوط بخود بعمل می آید.»	۳۴	«وجوهیکه وسیله وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی بعنوان سپرده و یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می گردد باید به حسابهای مخصوصی که از طرف خزانه در بانک مرکزی ایران افتتاح خواهد شد تحویل شود و وجه مزبور پس از سه ماه از تاریخ وصول به حساب مخصوصی در خزانه منتقل می شود. رد وجه دریافتی مذکور در فوق طبق مقررات مربوط بخود بعمل می آید.»	۹	«درآمد اختصاصی عبارتست از درآمدهائی که بموجب قانون برای مصرف یا مصارف خاصی در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.»	۹	«درآمد اختصاصی عبارتست از درآمدهائی که بموجب قانون برای مصرف یا مصارف خاصی در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.»
۷۷	«پیش پرداختها در سالی که بمرحله تعهد می رسد و عین الحسابها که تصفیه می شود به حساب هزینه قطعی همان سال محسوب و در لایحه تفریح بودجه آن سال جمعاً و خرجاً منظور میشود.»	۷۷	«پیش پرداختها در سالی که بمرحله تعهد می رسد و عین الحسابها که تصفیه می شود به حساب هزینه قطعی همان سال محسوب و در لایحه تفریح بودجه آن سال جمعاً و خرجاً منظور میشود.»	۱۰	«درآمد برزمه عبارتست از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار که برای اجرای برنامه های عمرانی در بودجه عمرانی تحت عنوان درآمد برزمه منظور می شود.»	۱۰	«درآمد برزمه عبارتست از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار که برای اجرای برنامه های عمرانی در بودجه عمرانی تحت عنوان درآمد برزمه منظور می شود.»
۸۶	«خزانه مجاز است برای رفع احتیاجات خود از موجودی حسابهای اختصاصی و سپرده موقتاً استفاده نماید مشروط بر اینکه بلافاصله پس از درخواست سازمان ذیربط مسترد دارد.»	۸۶	«خزانه مجاز است برای رفع احتیاجات خود از موجودی حسابهای اختصاصی و سپرده موقتاً استفاده نماید مشروط بر اینکه بلافاصله پس از درخواست سازمان ذیربط مسترد دارد.»	۱۱	«درآمد شرکتهای دولتی عبارت است از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار که در بودجه شرکتهای دولتی تحت عنوان درآمد شرکتهای دولتی منظور می گردد.»	۱۱	«درآمد شرکتهای دولتی عبارت است از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار که در بودجه شرکتهای دولتی تحت عنوان درآمد شرکتهای دولتی منظور می گردد.»
				۱۸	«هزینه عبارتست از پرداختهاییکه بذینفع در قبض انجام تعهد و یا به عنوان کمک یا اعانه و هر عنوان دیگری که در بودجه عمومی دولت منظور شده است صورت می گیرد.»	۱۸	«هزینه عبارتست از پرداختهاییکه بذینفع در قبض انجام تعهد و یا به عنوان کمک یا اعانه و هر عنوان دیگری که در بودجه عمومی دولت منظور شده است صورت می گیرد.»
				۲۱	تعریف تنخواه گردان پرداخت	۲۱	تعریف تنخواه گردان پرداخت
				۲۲	تعریف پیش پرداخت	۲۲	تعریف پیش پرداخت
				۲۳	تعریف علی الحساب	۲۳	تعریف علی الحساب
				۲۷	عیناً نقل شده است	۲۷	عیناً نقل شده است
				۲۸	عیناً نقل شده است	۲۸	عیناً نقل شده است
				۲۹	عیناً نقل شده است	۲۹	عیناً نقل شده است
							«مواد جدید» در قسمت تعاریف صراحت بیشتری اعمال شده است و با تعریف دریافتیهای دولت در ماده (۱۱) و تعریف سایر منابع در ماده (۱۲) و تفکیک آن از درآمدها، تعریف درآمد را منطقی تر ارائه نموده است. ضمناً با تعریف سپرده در ماده (۳۰) استقلال حساب وجه سپرده بیشتر مورد تأکید قرار گرفته است



بخش دوم

ویژگیهای قوانین محاسبات عمومی چهارگانه

در این بخش کوشش شده است که با استفاده از جدول شماره یک و تجزیه و تحلیل مواد قانونی مربوط، ویژگیهای قانونی نظام حسابداری دولتی ایران بررسی شود تا مقدمات لازم برای مقایسه قوانین مذکور و سایر نظور حسابداری دولتی که در بخش سوم این مقاله تشریح می‌گردد، فراهم آید.

ویژگیهای قانون اول

الف- استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری هزینه‌ها (مخارج)

۱- دوره مالی در قانون اول ۱۵ ماه بوده که از اول فروردین هر سال شروع و به پایان خرداد سال بعد ختم می‌شده است. چنانکه ملاحظه می‌شود در این دوره ۱۵ ماهه مطالبات دائنین دولت می‌بایست توسط وزراء تشخیص و حواله می‌شد. منظور از تشخیص، طبق ماده ۳۰ این قانون، تعیین میزان بدهی دولت در برابر هر یک از طلبکاران بوده که

پس از رسیدگی به اسناد و مدارک اثبات کننده خرج، صورت می‌گرفته است. ماده ۲ قانون اول که دوره مالی را معین می‌کند، پرداخت حواله‌های مربوط به مخارج تشخیص شده سال مالی را تا پایان سال بعد مجاز می‌داند. بنابراین تعیین میزان بدهی ناشی از مخارج (تحويل کالا و انجام خدمات و غیره) در طول سال مالی صورت می‌گرفته و هزینه‌ها می‌بایست در زمان ایجاد یا تحقق در دفترها ثبت می‌شد.^۲

۲- در ماده ۵ قانون اول تأکید شده است، اعتباراتی که تا پایان سال مالی، موقع خرج پیدا نکرده است (برای خرید کالا یا خدماتی اختصاص نیافته است) و همچنین اعتباراتی که موقع خرج پیدا کرده (برای خرید کالا یا خدماتی اختصاص یافته است) لیکن در سال مالی تشخیص یا حواله نشده است (اسناد و مدارک مثبت دال بر تحويل کالا یا انجام خدمت ارائه نشده است)، باید از بودجه برگشت شود.

بر اساس این ماده اعتباراتی که برای خرید کالا یا خدمات اختصاص یافته و اسناد و مدارک مربوط به تحويل کالا یا انجام خدمت، تحويل و پس از رسیدگی تشخیص شده است (میزان بدهی ناشی از تحويل کالا یا انجام خدمت تعیین و مورد تأیید قرار گرفته است) به عنوان اعتبار مصرف شده سال مالی تلقی می‌شود و از بودجه برگشت نخواهد گردید. این ماده اصل را بر تحقق هزینه یا خرج قرار می‌دهد و مصرف اعتبار را مستلزم پرداخت آن در دوره مالی نمی‌داند.

۳- در بندهای ۲، ۳، ۴ ماده ۴ همان قانون به ترتیب تأکید شده بود که مخارج تشخیص شده (هزینه‌های تحقق یافته)، مخارج تشخیص شده پرداخت شده و مخارج تشخیص شده پرداخت نشده باید در صورتحساب مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی منعکس شود. بر طبق بندهای الف، ب و ج،

۲- ماده ۳۰ قانون اول مقرر می‌دارد: «تشخیص خرجی که بر خزانه دولت تحمیل می‌شود فقط راجع به وزرا یا اشخاصی است که از طرف وزرا مخصوصاً مجاز به این امر هستند. مراد از تشخیص آن است که میزان بدهی دولت پس از رسیدگی به اسناد در برابر هر یک از دائنین معین شود. اسناد تشخیص قرض باید حاوی دلایل حقوقی دائن دولت بوده به ترتیبی که قواعد مخصوصه هر اداره معین می‌کند نوشته شده باشد.»

قسمت ثانیاً ماده ۴۵ و بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۵۷ این قانون، اطلاعات فوق می‌بایست در صورت محاسبات کل مالیه و همچنین لایحه تفریغ بودجه نیز درج می‌شد.

۴- با توجه به مستندات قانونی فوق، قانون محاسبات عمومی اول بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری هزینه‌ها (مخارج) تأکید خاص دارد، زیرا اطلاعات مورد نیاز برای درج در صورتهای مالی تصریح شده در این قانون در مورد هزینه‌ها تنها از سیستم حسابداری تعهدی استخراج شدنی است. بنا به دلایل پیشگفته روشن است که مبنای مورد استفاده در حسابداری مخارج از دیدگاه قانون اول صرفاً تعهدی است.

ب- استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در ثبت درآمدها

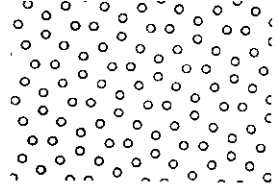
طبق بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۴۴ و همچنین بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۵۶ این قانون صورتحساب عایدات (درآمد) دولت و صورتی که تحت عنوان عایدات، ضمیمه لایحه تفریغ بودجه می‌شود باید اطلاعات زیر را دربر داشته باشد:

۱- حقوق تحقیقی دولت از بابت عایدات و مالیات عمومی (درآمدها و مالیاتهای تشخیص شده قطعی)
۲- وجوهی که از بابت مالیاتها و درآمدهای تشخیص شده فوق وصول شده است.
۳- باقیمانده مالیاتهای تشخیص شده که تا پایان سال مالی به مرحله وصول نرسیده است.

در قسمت آخر بند ۴ ماده ۴۴ تصریح شده است «وجوهی که از بابت عایدات دوره عمل گذشته وصول می‌شود باید در جزو عملیات جاریه محسوب شود.»

بررسی نکات فوق نشاندهنده این واقعیت است که دیدگاه قانون اول ضمن آنکه بر نقدی بودن مبنای نقدی در حسابداری درآمدها تأکید داشته، خواستار استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و ثبت مالیاتهای تشخیص شده و درآمدهای تحقق یافته سال مالی در سیستم حسابداری درآمد بوده است. بر اساس دیدگاه حاکم بر قانون اول، اطلاعات مربوط به مالیاتهایی که به صورت قطعی تشخیص و صورتحساب آن برای مؤدیان مالیاتی ارسال می‌شده می‌بایست در سیستم حسابداری مورد

ورق بزنید



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

عمل نگهداری و در صورتهای مالی منعکس می‌گردید، به‌رغم آنکه در بند ۴ ماده ۴۴ تصریح شده بود شناخت واقعی درآمدها تا زمان وصول آنها به‌عهدده تعویق می‌افتد و درآمدها در هر دوره مالی که به‌حیطه وصول درمی‌آیند به حساب درآمد آن دوره مالی منظور می‌شوند.

در حال حاضر در کشورهایی که مقررات مالی آنها بر نقدی بودن سیستم حسابداری درآمد تأکید دارد، ضمن رعایت مقررات، اطلاعات مربوط به مالیاتهای تشخیص شده به‌ترتیب زیر در حسابها منعکس می‌شود:

ج- تأکید بر اصل کنترل بودجه در قانون اول کنترل بودجه مورد توجه خاص قرار گرفته و به‌ترتیبی که در مواد ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸ مقرر شده است، رعایت دقیق بودجه سالانه و کنترل اعتبارات کاملاً الزامی بوده و به‌لحاظ اهمیتی که داشته است مسئولیت آن به‌عهدده وزیر هر وزارتخانه محول گردیده است. د- مسئولیت محاسباتی و حسابداری طبق ماده ۴۱ قانون اول، مسئولیت محاسباتی و حسابداری به‌عهدده وزیران بوده است. براساس این ماده باید حساب مخارج، عایدات و محاسبات کل

مالیه بوده است.

توجه قانونگذار به مسئولیت مستقیم وزیران در مورد تهیه حساب مخارج سازمان تحت سرپرستی که ارتباط منطقی و مناسب با اختیارات تفویض شده راجع به انجام مخارج دارد، و طبع و نشر آن جهت اطلاع عموم مردم از ویژگیهای برجسته قانون اول به‌شمار می‌آید که در صورت ادامه و توجه جدی نمایندگان مجلس و دیوان محاسبات وقت، بیگمان در ارتقای سطح کیفی حسابداری دولتی مؤثر واقع می‌شد.

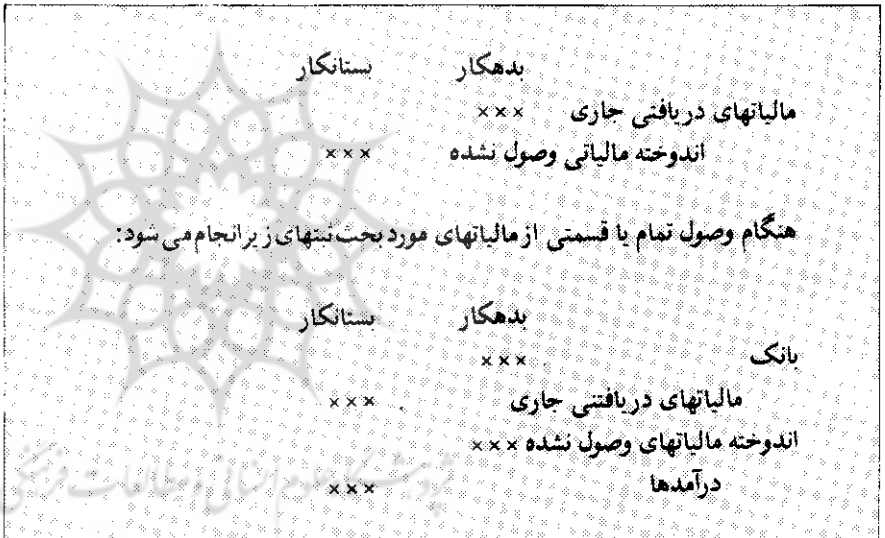
ه- کفایت گزارشگری مالی دولتی

نگاهی اجمالی به مواد ۴۱ تا ۵۷ قانون اول، نشاندهنده این واقعیت است که قانونگذار خواستار یک سیستم گزارشگری مالی صحیح و کامل دولتی بوده است. تنظیم حساب مخارج هر یک از وزارتخانه‌ها به‌صورت جداگانه و با مسئولیت مستقیم هر یک از وزیران و طبع و نشر آن جهت اطلاع عموم مردم و تسلیم مستقیم آن به مجلس وقت، تنظیم حساب عایدات کل کشور، تنظیم محاسبات کل مالیه حاوی اطلاعات مفصلی در خصوص حساب مخارج و عایدات و وضعیت مالی دولت، تنظیم حساب اموال غیرمنقول و ارائه شرح تغییرات در اموال غیرمنقول و داراییهای ثابت دولت در طول سال مالی، ارائه صورت اموال منقول دولتی و طبع و نشر آن، تنظیم لایحه تفریح بودجه حاوی اطلاعات لازم در خصوص مقایسه درآمدهای پیشبینی شده و درآمدهای واقعی از یک طرف و اعتبارات مصوب و هزینه‌های واقعی از سوی دیگر، و سایر صورتهای مالی دیگر جملگی حکایت از یک سیستم گزارشدهی دولتی منظم و کامل دارد.

با توجه به تنوع صورتهای مالی و تکالیف قانونی مربوط به طبع و نشر و تسلیم صورتهای مذکور به مراجع صلاحیتدار قانونی و عموم مردم، چنین به‌نظر می‌رسد که مواد قانونی مربوط به گزارشگری مالی دولتی در قانون اول از کفایت لازم برخوردار بوده و این موضوع یکی از نکات با اهمیت قانون اول شمرده می‌شود.

ویژگیهای قانون دوم

قانون دوم محاسبات گذشته از تغییرات اندکی که در مواد مربوط به حسابداری دولتی آن داده شده

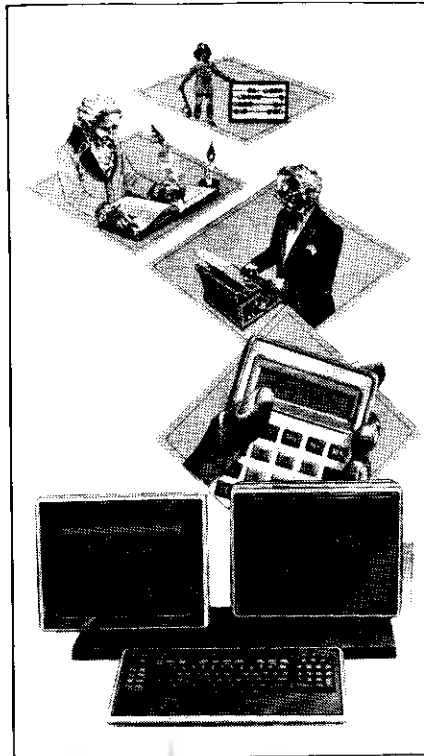


مالیه تهیه می‌شد. به‌موجب ماده ۴۲ هر یک از وزیران می‌بایست حساب مخارج هر سال مالی وزارتخانه تحت مسئولیت خود را تهیه و به‌نمایندگان مردم و وزارت مالیه تسلیم می‌کرد و نسبت به انتشار آن جهت اطلاع مردم اقدام می‌نمود. وزیر مالیه طبق ماده ۴۴ و ۴۵ علاوه بر آنکه حساب مخارج وزارت مالیه وقت را تهیه کرد مکلف بود حساب عایدات دولتی (حساب درآمدهای عمومی) و محاسبات کل مالیه (حاوی حسابهای درآمد و مخارج کلیه وزارتخانه‌ها) را تهیه و به مجلس و دیوان محاسبات ارائه کند.

در ماده ۴۶ و ۴۷ همان قانون مسئولیت تنظیم حساب اموال منقول و غیرمنقول دولتی و طبع و نشر و تسلیم آن به مجلس قانونگذاری وقت به‌عهدده وزیر

با استفاده از این روش، ضمن به‌تعویق انداختن شناخت درآمدها تا تاریخ وصول آنها، کنترلهای حسابداری را در مورد مالیاتهای دریافتی (تشخیص شده وصول نشده) هر سال مالی اعمال می‌کنند. ضمناً «حساب اندوخته مالیاتهای وصول نشده»، مشابه با سایر اندوخته‌های مندرج در ترازنامه حساب مستقل وجوه عمومی است. در ترازنامه، مانده «اندوخته مالیاتهای وصول نشده» از حساب «مالیاتهای دریافتی»، کسر می‌شود تا مبلغ غیرنقدی موجب افزایش مجموع داراییهای جاری نگردد.^۳

۳- داود اقوامی و جعفر باباجانی، «اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی»، تهران، سازمان سمت، چاپ دوم، سال ۱۳۷۰، ص ۲۳۹.



آنها خواهیم پرداخت؛ به عبارتی دیگر با یک بررسی اجمالی از چهار قانون محاسبات عمومی این نتیجه گرفته می شود که از دیدگاه حسابداری، قوانین اول و دوم با اختلافی اندک به هم شباهت دارند و از سوی دیگر قوانین سوم و چهارم نیز در مورد حسابداری دولتی دیدگاه مشترکی دارند، هر چند که قوانین اول و دوم از نظر احکام مربوط به حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کاملتر از قوانین سوم و چهارم بوده است.

به هر حال قانون سوم محاسبات عمومی با وجود کاستیهایی که بر اثر حذف احکام مربوط به حسابداری قانون دوم داشته است، در موارد زیر در شکلگیری جدید سیستم حسابداری دولتی مؤثر بوده است.

الف - تغییر دوره مالی

طبق ماده ۵ قانون محاسبات عمومی سوم، سال مالی یک سال شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می گردد. تغییر دوره مالی ۱۵ ماهه در قوانین اول و دوم به ۱۲ ماهه یکی از ویژگیهای قانون سوم محاسبات عمومی است.

ب - تکامل اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه

تعریف درآمد عمومی در ماده ۸ و تعریف درآمد اختصاصی در ماده ۹ و تعریف درآمد برنامه در ماده ۱۰ و تعریف درآمد شرکتهای دولتی در ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی سوم تأکیدی بر رعایت اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل و اهمیت این اصل در حسابداری دولتی محسوب می شود و از نکات مثبت قانون محاسبات سوم به شمار می رود.

صراحت ماده ۳۴ قانون سوم بر نگهداری حساب جداگانه برای سپرده ها نیز در تکامل مفهوم قانونی حسابداری حسابهای مستقل، در تحقق این اصل و ایجاد حسابهای مستقل برای وجوه دولتی و امانی تأثیر چشمگیری داشته است، به گونه ای که در نظام حسابداری حاکم بر سالهای ۱۳۵۰ به بعد، نظام حسابداری دولت و سازمانهای وابسته به آن، به رغم بی اطلاعی از مفهوم تئوریک حسابداری حسابهای مستقل بر پایه این سیستم شکل گرفته است.

ج - مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده

ورق برزید

مالی قبل ایجاد می شد به حساب اعتبارات سال جاری که پرداخت صورت می گیرد منظور می گردید.

نکته درخور توجه در ماده ۳۷ تأکید بر نقدی بودن سیستم حسابداری هزینه ها در نظام حسابداری دولتی در سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ است. هر چند که در بندبند ماده ۴۳ مقرر شده است حقوق ثابتانه دائین دولت که تعهد یا حواله شده است می بایست در حساب مخارج منعکس گردد. با این حال تغییر در مبنای حسابداری هزینه ها از تعهدی به نقدی، از نکات برجسته قانون دوم به شمار می رود که در بخش سوم مقاله باز مورد بحث قرار خواهد گرفت. نگاهی اجمالی به مواد دیگری از قانون دوم نشان دهنده این واقعیت است که در انعکاس اطلاعات مربوط به درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای عمومی کشور در صورتهای مالی تنظیمی دولت نیز تغییراتی داده شده است که موجب تأثیرگذاری در کاهش کفایت اطلاعاتی گزارشهای مالی در مورد درآمدها شده است.

ویژگیهای قانون محاسبات عمومی سوم

به طور کلی قانون سوم و چهارم از لحاظ مواد مربوط به حسابداری دولتی با قانون اول و دوم تفاوتی چشمگیری دارد که در بخش سوم مقاله به

است و در بخش سوم مقاله به شرح آنها خواهیم پرداخت، تقریباً مشابه قانون اول محاسبات عمومی است. از ویژگیهای این قانون تصویب مواد جدیدی است که به ترتیب زیر در نظام حسابداری دولتی حاکم بر سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ تأثیر گذاشته است.

الف - ایجاد حساب مستقل وجوه عمرانی

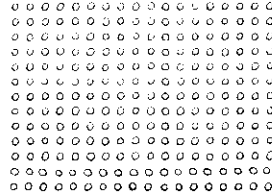
طبق ماده ۲۱ قانون محاسبات دوم اعتبارات دولتی به دو نوع تقسیم شده است؛ اعتبارات مربوط به مخارج مستمر که هزینه های جاری و روزمره دولت را تأمین مالی می کند و اعتبارات مربوط به مخارج غیرمستمر که برای تأمین هزینه های مربوط به خرید داراییهای ثابت و احداث ساختمانها و تأسیسات زیربنایی کشور در بودجه عمومی دولت منظور می شود.

به بیانی دیگر تصویب ماده ۲۱ در قانون دوم تحولی در توجه به اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه دولتی «Fund Accounting» است که از اصول پذیرفته شده حسابداری غیرانتفاعی است شمرده می شود. نکته درخور توجه در قسمت آخر ماده ۲۱، این است که دوره مالی برای مصرف اعتبارات مربوط به مخارج مستمر محدود به سال مالی نیست و به تعبیری، دوره مالی مربوط به اجرای طرحهای عمرانی دوره تکمیل طرح یا پروژه بوده است. به لحاظ اهمیتی که به حساب مستقل وجوه عمرانی در این قانون داده شده است، پیشبینی اعتبارات لازم برای اجرای طرحهای عمرانی برای دوره ای چند ساله بوده و در هر سال مالی نیاز به تصویب مجدد در مجلس وقت نداشته است.

در هر حال ایجاد یک حساب مستقل دیگر در قانون دوم تحولی در نظام حسابداری دولتی شناخته می شود.

ب - تأکید بر نقدی بودن سیستم حسابداری هزینه و درآمد

طبق ماده ۳۷ قانون دوم، اعتبارات هرسال مالی فقط تا پایان همان سال قابل مصرف بوده و اعتباراتی که تا پایان سال مالی تعهد می شد (به صورتی که کالا یا خدمت موضوع آن تحویل و یا انجام شده باشد) لیکن تا پایان سال مالی به مرحله پرداخت نمی رسید، از محل اعتبار مخصوصی که برای این قبیل تعهدات در بودجه سال مالی بعد منظور می شد قابل پرداخت بود. این قبیل هزینه ها که در سال



سیر نظور حسابداری دولتی در ایران؛

در قانون محاسبات سوم به اهمیت تعاریف در اجرای صحیح قوانین و مقررات، توجه لازم نشان داده شده است. تعریف اصطلاحات مالی به کار گرفته شده در قانون قطعاً نقش مؤثری بر اجرای صحیح آن خواهد داشت. تعریف هزینه، تنخواه گردان پرداخت، پیش پرداخت و علی الحساب در مواد ۱۸، ۱۹، ۲۱ و ۲۲ و حکم مربوط به مصرف اعتبارات در ماده ۵۵ قانون سوم حکایت از کاربرد مبنای جدیدی در حسابداری هزینه ها دارد، زیرا مبنای به کار گرفته شده در سیستم حسابداری هزینه در نظام حسابداری سالهای ۱۳۵۰ به بعد، اندکی با مبنای حسابداری نقدی کامل که در اصطلاح حسابداری دولتی مبنای نقدی تعدیل شده نامیده می شود تفاوت دارد.^۱

در قانون سوم در مورد حسابداری درآمدها نیز برنقدی بودن سیستم حسابداری تأکید شده است.

۱- مسئولیت محاسباتی و حسابداری

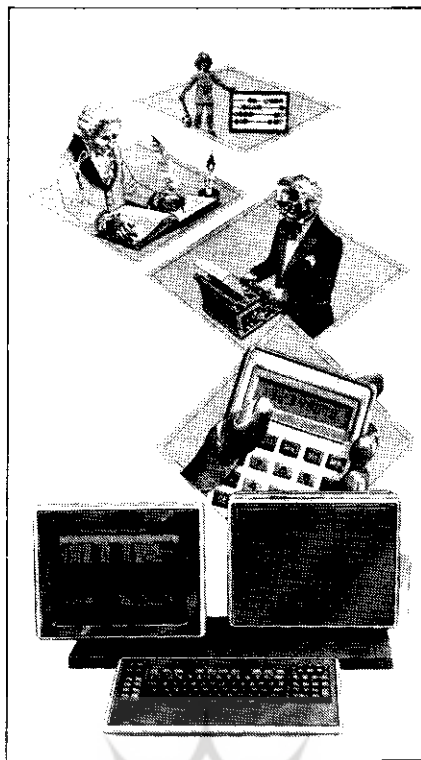
طبق ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی سوم مسئولیت تنظیم و ارسال حساب دریافت و پرداخت وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی به عهده ذیحسابهای این دستگاهها محول شده است. چون ذیحسابهای دستگاههای دولتی به منظور نظارت بر مخارج از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب می شوند، تغییر مسئولیت محاسباتی و حسابداری از سطح وزیر به سطح ذیحساب که از طرف دستگاه نظارت دیگری منصوب می شود، حکایت از کاهش چشمگیر مسئولیت حسابداری دارد که در بخش سوم مقاله به تأثیر آن در نظام حسابداری دولتی خواهیم پرداخت.

۲- نگهداری حساب هزینه های سنواتی

طبق ماده ۷۷ قانون سوم محاسبات عمومی مقرر شده است که پیش پرداختها و علی الحسابهای پرداخت شده از محل اعتبارات سال یا سالهای قبل در صورت تحویل کالا یا انجام خدمت موضوع این قبیل پرداختها و کامل شدن تعریف هزینه (که مستلزم تحویل کالا یا انجام خدمت و پرداخت وجه آن است) به حساب هزینه سالی که اعتبار آن

۱- برای اطلاع بیشتر نگاه کنید به:

داود اقوامی و جعفر باباجانی، «اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی»، تهران، سازمان سمت، چاپ دوم، سال ۱۳۷۰، ص ۳۸، ۳۰-۳۰۱.



گرفته شده است که در صورت مجوز قانونی از آن استفاده شود و نگهداری حساب دریافت و پرداخت وام حسابهای مستقل و برقراری رابطه آنها با یکدیگر امکانپذیر گردد.

ویژگیهای قانون محاسبات عمومی چهارم

چنانکه در جدول مشاهده می شود قانون چهارم از نقطه نظر احکام مربوط به حسابداری دولتی دیدگاه مشابهی با قانون سوم محاسبات عمومی دارد. بیشتر تغییرات قانون چهارم نسبت به قانون سوم مربوط به احکام نظارت است که موضوع بحث این مقاله نیست.

تنها نکته قابل ذکر از نظر حسابداری در مورد قانون محاسبات عمومی چهارم که در حال حاضر اجرا می شود صراحت تعریفهای مربوط به درآمد عمومی، درآمد اختصاصی، درآمد شرکتهای دولتی، سپرده و تفکیک آنها از سایر منابع نظیر وام، وجوه مصرف نشده اعتبارات سال قبل و غیره است.

ارائه تعریفهای صریح و روشن از درآمدها و سایر وجوه یاد شده بر اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل وجوه دولتی و امانی تأکید بیشتری دارد.

بخش سوم

مقایسه قوانین محاسبات و بررسی سیر نظور حسابداری دولتی ایران

بررسی جدول تغییرات مواد مربوط به حسابداری دولتی در چهار قانون محاسبات عمومی و توجه به ویژگیهای هریک از این قانونها نشاندهنده این واقعیت است که دیدگاه قانون اول و دوم محاسبات عمومی دارای وجوه اشتراک زیادی بوده است. از سوی دیگر قانون محاسبات سوم و چهارم نیز از نظر احکام مربوط به حسابداری دولتی بسیار به هم شبیه اند و تفاوت چندانی ندارند. در صورتی که احکام مربوط به حسابداری دولتی در قوانین اول و

تأمین و پرداخت شده است منظور شود. به بیان دیگر با آنکه هزینه مربوط به این قبیل پرداختها در سال جاری ایجاد و تحقق می یابد، به حساب هزینه سال یا سالهای قبل که اعتبار آن تأمین شده است منظور می شود.

ماده ۷۷ در قانون سوم بر تفکیک هزینه ها به جاری و سنواتی و همچنین نگهداری حساب پیش پرداختها و علی الحسابها به تفکیک سال جاری و سنواتی تأکید داشته و رعایت مفاد ماده یاد شده مستلزم تفسیراتی در استناداردهای اجرائی حاکم بر حسابداری دولتی بوده است، که از ویژگیهای این قانون محسوب می شود.

۳- نقل و انتقال بین حسابهای مستقل

در ماده ۸۶ قانون سوم به خزانه اجازه داده شده است که برای رفع احتیاجات خود از موجودی حسابهای اختصاصی و سپرده موقتاً استفاده کند مشروط بر اینکه بلافاصله پس از درخواست سازمان ذیربط مبلغ برداشت شده را مسترد دارد.

تصویب این ماده در قانون یاد شده بر ساختار حسابداری دولتی از دیدگاه ارتباط بین حسابهای مستقل تأثیر می گذارد. از نظر تئوری حسابداری دولتی نقل و انتقال بین حسابهای مستقل در صورت داشتن مجوز قانونی و حفظ استقلال هریک از حسابهای مستقل مجاز است. دادن و گرفتن وام توسط حسابهای مستقل در استناداردهای اجرائی حسابداری حسابهای مستقل به این دلیل در نظر

دوم را با احکام حسابداری در قوانین سوم و چهارم مقایسه کنیم به جای تشابه زیاد، وجوه افتراق بیشتری بین آنها دیده می‌شود.

به بیانی دیگر، ضمن تجزیه و تحلیل مقررات حاکم بر حسابداری دولتی در یک دوره تقریباً ۸۰ ساله (۱۲۸۸ تا ۱۳۶۶)، دو نظام حسابداری دولتی کاملاً متفاوت به شرح زیر تشخیص داده می‌شود:

۱- نظام حسابداری دولتی مربوط به دوره اجرای قوانین اول و دوم از ۱۲۸۸ تا ۱۳۴۹
۲- نظام حسابداری دولتی مربوط به دوره اجرای قوانین سوم و چهارم ۱۳۵۰ تا مرداد ۱۳۶۶ روند تغییرات نظام حسابداری در قوانین اول و دوم شتاب کمتری نسبت به نظام حسابداری در قوانین سوم و چهارم داشته است. به بیانی دیگر تصویب قانون محاسبات سوم که از اول سال ۱۳۵۰ اجراء شده است نقطه عطفی در سیر نزولی کفایت نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از نظر قانون محاسبات عمومی محسوب می‌شود.

برای اطلاع از چگونگی شکل گیری نظام حسابداری دولتی موجود به بررسی سیر تغییرات نظام حسابداری از دیدگاه قوانین فوق می‌پردازیم. در این بررسی عمدتاً اصول بنیادی و عوامل مؤثر بر ساختار سیستمهای حسابداری مورد عمل در دوره‌های مختلف مورد توجه بوده است، لذا سیر تطور حسابداری دولتی را از نظر به کارگیری مبنای حسابداری، سال مالی، اهمیت کنترل بودجه، مسئولیت محاسباتی، کفایت گزارشگری و صورتهای مالی دولتی، سیستم حسابداری حسابهای مستقل به شرح زیر بررسی می‌کنیم:

مبنای حسابداری - چنانکه در بخش دوم مقاله بیان شد در قانون محاسبات عمومی اول، مبنای حسابداری مورد نظر قانونگذار برای شناسایی و ثبت هزینه‌ها، تعهدی و در مورد ثبت درآمدها تقریباً تعهدی تعدیل شده بوده است. در قانون دوم و سوم و چهارم مبنای حسابداری هزینه به نقدی تعدیل شده تغییر یافته است. لیکن در قانون دوم به استناد بند ماده ۴۳ می‌بایست صورت تعهدات ایجاد شده پرداخت نشده دولت به ضمیمه صورتحساب مخارج ارائه می‌شد، به عبارت دیگر تنها مزیت سیستم حسابداری هزینه‌ها در قانون دوم، نسبت به قانون سوم و چهارم، ارائه اطلاعاتی دایر بر میزان بدهیهای

دولت، ناشی از تحویل کالا و یا خدمت (بدون آنکه به حساب هزینه منظور شود) بوده است.

مبنای حسابداری در مورد درآمدها نیز از یک مبنای نزدیک به تعهدی تعدیل شده در قانون اول به مبنای نقدی کامل در قوانین دوم و سوم و چهارم تنزل کرده است. نتیجه آنکه نظام حسابداری دولتی ایران از نظر مبنای مورد استفاده در حسابداری هزینه‌ها و درآمدها از نظامی پیشرفته به نظام اطلاعاتی عقب افتاده‌ای تنزل یافته است، لذا سیستم حسابداری موجود که حاصل تغییرات فوق است از نظر نگهداری حساب درآمد هزینه از کفایت لازم برخوردار نیست.

سال مالی - در قانون اول و دوم، سال مالی ۱۵ ماه بوده است، لذا نگهداری حساب سال گذشته و سال جاری به صورت همزمان، هر چند که در ساختار نظام حسابداری مورد عمل تأثیری نداشته است لیکن از نظر اجرایی مشکلاتی را فراهم می‌کرده که در قوانین سوم و چهارم با تغییر آن به یک سال رفع شده است.

اهمیت کنترل بودجه - مسئولیت نظارت بر اجرای بودجه در قانون اول و دوم علاوه بر آنکه به عهده وزارت دارایی بوده هر یک از وزیران به موجب ماده ۱۳ قانون اول و ماده ۲۵ قانون دوم در مورد کنترل بودجه وزارتخانه تحت سرپرستی خود مسئولیت مستقیم داشته است. احکام مربوط به مسئولیت کنترل بودجه در قانون اول و دوم، در قانون سوم و چهارم حذف شده و مسئولیت کنترل بودجه به ذیحساب، که عامل خزانه داری کل است و در اجرای مواد ۲۴ و ۳۱ قوانین سوم و چهارم در دستگاههای دولتی مستقر می‌شود، واگذار می‌گردد.

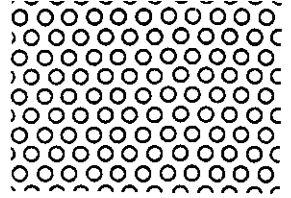
تغییر قانونی فوق، با وجود آنکه ذیحسابان دستگاههای دولتی نهایت کوشش خود را در کنترل بودجه دستگاه دولتی محل خدمت خود به کار می‌برند از نظر تناسب اختیار و مسئولیت، از اهمیت کنترل بودجه کاسته است؛ لذا نظام حسابداری دولتی از این نظر تنزل داشته است.

مسئولیت محاسباتی - چنانکه در قانون اول و دوم بیان شد مسئولیت محاسباتی و حسابداری مستقیماً بر عهده وزیران گذاشته شده است. لیکن این مسئولیت در قوانین سوم و چهارم به ذیحسابان دستگاههای دولتی محول شده است. تغییر مسئولیت محاسباتی و حسابداری از وزیر، که قانوناً مسئولیت

مستقیم دریافت درآمدها و انجام مخارج دستگاه دولتی تحت سرپرستی خود را به عهده دارد، به ذیحساب که از سوی دستگاه نظارت کننده بر مخارج منصوب می‌شود، نه تنها با اصل تناسب اختیار و مسئولیت مغایرت دارد، بلکه به علت فقدان مسئولیت در امر حسابداری، انگیزه ایجاد تحول در ارتقای سطح کیفیت سیستم حسابداری دستگاه متبوع را کاهش داده است. به بیان دیگر چون در قوانین سوم و چهارم به مسئولیت محاسباتی و حسابداری اهمیت کمتری داده شده است، پیگیری مسائل مالی برای وزیران و اشخاص مجاز از طرف آنها تا آنجا اهمیت دارد که به پرداخت هزینه‌ها منجر گردد، لذا نگهداری حساب مخارج و کنترل بودجه و تنظیم و ارائه بموقع حساب به مراجع صلاحیتدار قانونی و ارتقای سطح کیفی نظام حسابداری، مورد توجه و پیگیری مقامات مسئول دستگاههای اجرایی قرار نمی‌گیرد. این بی‌توجهی و نبود انگیزه در نتیجه عدم تناسب اختیار و مسئولیت، از یک سو و ناآگاهی مسئولین از تسهیلاتی که ارائه بموقع اطلاعات مالی برای تصمیمگیری صحیح فراهم می‌آورد از سوی دیگری از عوامل مهم در عقب ماندگی نظام حسابداری دولتی در ایران محسوب می‌شود.^۲

گزارشگری و صورتهای مالی - همان طور که در جدول مشاهده می‌شود و در بخش دوم نیز توضیح داده شد، مواد قانونی مربوط به گزارشگری مالی در قانون اول و تا حدودی در قانون دوم محاسبات عمومی بر کلیه جنبه‌های لازم در گزارشگری مالی و انعکاس اطلاعات کافی در صورتهای مالی تأکید داشته‌اند. مواد مذکور برای افشای حقایق و اطلاعات مالی از کفایت لازم برخوردار بوده است، به عنوان مثال انعکاس بدهیهای بلندمدت دولت در صورتهای مالی و تنظیم صورتحساب اموال غیرمنقول و صورت تغییرات آن در طول سال مالی و همچنین تنظیم صورتحساب موجودی اموال منقول دولتی از جمله مواردی است که حکایت از کفایت گزارشگری مالی دولتی در زمان اجرای قوانین مذکور دارد.

۲- در قانون تفریح بودجه سالهای پس از انقلاب، مسئولیت حساب به عهده دستگاههای دولتی محول شده است. لیکن در آیین نامه مربوط، ذیحساب مجدداً عامل اصلی تنظیم کننده حساب معرفی شده است.



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

طبع و نشر صورتهای مالی مربوط به مخارج، عایدات و محاسبات کل مالیه و در دسترس قرار دادن آن برای نمایندگان قانونی و عموم مردم کشور که در قوانین اول و دوم به عنوان تکالیف قانونی وزیران شناخته شده است، با مفهوم «بنیانه شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی که در سال ۱۹۸۷ تحت عنوان «هدفهای گزارشگری مالی» به شرح زیر منتشر شده است مطابقت دارد: «هیئت اعتقاد دارد که گزارشگری مالی نقش مهمی در تکمیل وظایف دولت در ارتباط با مسئولیت حسابداری عمومی در یک جامعه دموکراتیک ایفا می‌کند. مسئولیت حسابداری عمومی بر این باور استوار است که هر شهروند مالیات دهنده «حق دارد بداند»، حق دارد «حقایق را [...] به صورتی آشکار دریافت کند.»

اطلاع از وضعیت مالی دولت و چگونگی مصرف درآمدهای عمومی حق قانونی مردم و نمایندگان منتخب آنهاست و در قوانین اساسی کلیه کشورها بر این مهم تأکید می‌شود. در قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی تصریح شده است که گزارش تفریح بودجه که به وسیله دیوان محاسبات کشور تهیه می‌شود، باید در دسترس عموم مردم قرار گیرد.

به طور خلاصه می‌توان گفت که نظام گزارشگری مالی در قانون محاسبات عمومی سوم به علت حذف بیشتر مواد مربوط به تنظیم گزارشهای مالی فاقد کفایت لازم است و نارساییهای درخور توجهی دارد. بر روی هم نتیجه گرفته می‌شود که گزارشگری مالی دولتی در دوره ۸۰ ساله اخیر سیر نزولی پیموده است و آنچه در حال حاضر در قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب سال ۱۳۶۶، در مورد تنظیم صورتحساب وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و خزانه و تفریح بودجه و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه مورد تأکید قرار گرفته است، در مجموع به امکان ارائه یک سری گزارشهای مالی کامل که بتواند وضعیت مالی دولت را براساس استانداردهای پذیرفته شده منعکس کند نمی‌انجامد.

سیستم حسابداری حسابهای مستقل - همان طور که در جدول مشاهده می‌شود، در قانون اول هیچگونه تأکیدی بر استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل نشده است و به نظر می‌رسد در

سالهای اجرای قانون اول دولت فقط از یک حساب مستقل تحت عنوان حساب مستقل وجوه عمومی^۶ استفاده می‌کرده است. در قانون دوم لزوم استفاده از حساب مستقل وجوه عمرانی جهت خرید داراییهای ثابت عمومی و احداث ساختمانهای کشور احساس شده است و در ماده ۲۱ همان قانون مجوز ایجاد حساب مستقل فوق صادر شده است. در سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ اعتبارات دولت که منابع مالی آن از درآمدهای عمومی و سایر منابع تأمین اعتبار نظیر وام تأمین می‌شد به دو قسمت، تحت عنوان اعتبارات مستمر (حساب مستقل وجوه جاری) و اعتبارات غیرمستمر (حساب مستقل وجوه عمرانی) تقسیم می‌شود. بنابراین از تاریخ اجرای قانون دوم سیستم حسابداری حسابهای مستقل مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در قانون سوم و چهارم، با ارائه تعریفهای روشنی از درآمدهای عمومی، درآمدهای اختصاصی، درآمد شرکت‌های دولتی، وجوه سیرده، براصل لزوم استفاده از حسابهای مستقل تأکید شده و در واقع قانون سوم و چهارم سیستم حسابداری حسابهای مستقل^۷ را به نحو چشمگیری تکامل بخشیده است. جایگاه قانونی سیستم حسابداری حسابهای مستقل با تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی استوارتر شده و از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می‌شود. در اصل ۵۵ قانون مذکور که خط مشی عمومی نظام حسابداری و حسابرسی دولتی ایران را تعیین می‌کند، با تأکید بر اینکه «هر وجهی باید در محل صحیح خود به مصرف برسد»، اصل لزوم استفاده از حسابهای مستقل برای وجوه، مورد توجه خاص قرار گرفته است و به بیانی دیگر سیستم حسابداری حسابهای مستقل در این مقطع به حد مطلوب خود رسیده است.

بنا به مطالب فوق، از قانون دوم به بعد سیستم حسابداری حسابهای مستقل سیر تکامل خود را متناسب با نیازهای قانونی و اطلاعاتی دولت به نحو مطلوبی پیموده است و این روند تکاملی از نکات مثبت قوانین سوم و چهارم شمرده می‌شود. توضیح این نکته نیز ضروری است که هیئت وزیران در تیر ماه سال ۱۳۲۲ طبق تصویبنامه شماره ۹۳۲۶ مورخ ۱۳۲۲/۴/۳۰ مجوز قانونی ایجاد بنگاهی به نام

«بنگاه کارپردازی کل کشور»، را صادر می‌کند. بنگاه مذکور وظیفه تدارکات داخلی کلیه سازمانهای دولتی را به عهده می‌گیرد و در عوض سازمانهای دولتی وجه لازم را که برای خرید کالا و خدمات در بودجه خود منظور کرده اند به حساب بنگاه مذکور واریز و کالا و خدمات مورد نیاز را به موقع دریافت می‌کنند.^۸

ایجاد بنگاه کارپردازی کل کشور از نقطه نظر تئوری حسابداری حسابهای مستقل، به منزله ایجاد حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی، که از حسابهای مستقل مورد پذیرش کمیته ملی حسابداری دولتی^۹ بوده است، محسوب می‌شود.

بنگاه کارپردازی کل کشور در واقع همان حساب مستقل سرمایه گردان^{۱۰} یا حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی^{۱۱} است که در کشورهای پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنگاه کارپردازی کل کشور در سال ۱۳۳۷ منحل شد و با این ترتیب یکی از حسابهای مستقل پذیرفته شده از نظام حسابداری دولتی ایران حذف گردید.

کوششهایی در جهت دستیابی به اسناد و مدارک حسابداری بنگاه کارپردازی کل کشور به منظور تحقیق در عملکرد این بنگاه و کشف علل انحلال آن به کار رفت ولی به علت عدم دسترسی به مدارک مذکور نتیجه‌ای حاصل نگردید. حساب مستقل وجوه تدارکات داخلی بصورت بازگشتی اداره می‌گردید لیکن به منظور تحصیل سود ایجاد نگردیده بود. سیستم حسابداری مورد عمل بنگاه مذکور تابع اصول و موازین حسابداری بازگشتی بوده است.

نتیجه

به اختصار می‌توان نتیجه گرفت که نظام حسابداری دولتی از دیدگاه قوانین محاسبات عمومی سالهای ۱۲۸۹ تاکنون نه تنها ارتقاء نداشته بلکه سیر قهقروایی پیموده است. چون قانون محاسبات عمومی اول برگرفته از قوانین محاسبات عمومی کشورهای پیشرفته اروپایی بوده است،

۸- برای اطلاع بیشتر از وظایف و تشکیلات بنگاه کارپردازی کل کشور نگاه کنید به مصوبه شماره ۹۳۲۶ مورخ ۱۳۲۲/۴/۳۰.

9. National Committee on Governmental Accounting (NCGA)

10. Revolving Fund

11. Internal Service Fund

6. General Fund

7. Fund Accounting

احکام مربوط به حسابداری دولتی آن منطبق با استانداردهای حسابداری دولتی در کشورهای یاد شده بوده و سیستم حسابداری مورد نظر قانونگذار در زمان خود از جمله سیستمهای پیشرفته حسابداری محسوب می شده است. به علت عدم دسترسی به حسابهای سالهای ۱۳۱۲ تا ۱۳۱۹ اظهار نظر قطعی در مورد چگونگی اجرای احکام قانونی حسابداری دولتی در این سالها دشوار است. بررسی مقدمه لایحه تفریح بودجه سال ۱۳۳۶ که اولین لایحه تفریح بودجه از سال ۱۳۸۹ تا آن تاریخ بوده است نشاندهنده این واقعیت است که دولتهای وقت به علت ناکامی در تهیه و تنظیم حسابهای سالهای مورد بحث نتوانسته اند در طول نیم قرن حتی یک لایحه تفریح بودجه به مجلسین وقت تسلیم کنند. به بیان دیگر در طول حدود ۵۰ سال دولتهای وقت نظارت پارلمانی بر اجرای بودجه های مصوب را از مراحل نظارت حذف کرده اند.

عدم تناسب احکام پیشرفته حسابداری در زمان تصویب قانون اول و دوم با امکانات و مقدرات و

دانش حسابداری مسئولان و کارگزاران وقت، موجب شد که در قوانین سوم و چهارم، با وجود پیشرفت دانش حسابداری، احکام نسبتاً کامل مربوط به حسابداری دولتی مورد نظر در قوانین اول و دوم حذف شود و به جای آن احکامی ساده و با دیدگاهی محدود به تصویب برسد.

افراط و تفسیر دیدگاههای چهار قانون محاسبات عمومی در مورد نظام مالی و محاسباتی و سیر نزولی احکام قانونی حسابداری دولتی مورد نظر آنها از یک سو و عدم توجه به استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و تکنیکهای پیشرفته حسابداری و اکتفا کردن به یک نظام اطلاع رسانی مالی ساده و محدود از سوی دیگر، موجبات شکل گیری نظام حسابداری دولتی حاضر را فراهم کرده است.

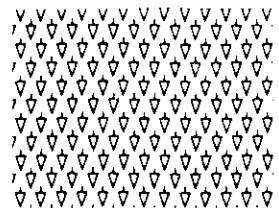
به نظر نگارنده نظام حسابداری دولتی کنونی از کفایت لازم برخوردار نیست و به اصلاحات اساسی نیاز دارد. ایجاد تحول اساسی در سیستم حسابداری موجود، جز در موارد محدودی که به اصلاح موادی از قانون محاسبات عمومی کشور نیاز است، محتاج

مطالعه تطبیقی نظامهای حسابداری موجود در کشورهای دیگر و در نظر گرفتن اصول، موازین و استانداردهای اجرایی حسابداری دولتی و استفاده صحیح و مناسب از تجارب کشورهای پیشرفته به منظور طراحی یک سیستم حسابداری مطلوب است.

انجام این مهم مستلزم حمایت بیدریغ سازمانهای قانونی ذیربط و کوشش همگانی صاحب نظران امور مالی دولتی و محققان دلسوز کشور است. ●

منابع و مأخذ

- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۸۸
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶
- تصویب نامه سازمان بنگاه کار پردازی کل کشور مصوب ۲۷ تیرماه ۱۳۲۲



دنباله انتخاب خط مشی حسابداری

قاعدۀ حسابداری، عده ای سود می برند و عده ای زیان می کنند، اما تمامیت نظام حسابداری در بلندمدت منافع همه را تأمین می کند. بدون این نتیجه حسابداری نمی تواند وظیفه های اجتماعی خود را عهده دار شود.

قبل از اینکه استانداردهای حسابداری بتواند در خدمت امکان پذیری مقایسه در گزارشدهی مالی باشد، و به هدف تسهیل درک روشهای حسابداری به کار گرفته شده در جمع آوری حسابها از طرف استفاده کنندگان صورتهای مالی کمک کند، و اعتبار صورتهای مالی را با حذف یا محدود کردن حوزه «حسابداری خلاق» تضمین نماید، می باید نظر مساعد جامعه مالی را به خود جلب کند یعنی مورد قبول باشد. صحبت از ضرورت استانداردهای

حسابداری «بازار» آن قدر بالا گرفته است که گویی «نظریه حسابداری خوب» در تعیین قابل پذیرش بودن استاندارد، نقش ثانوی پیدا کرده است. در واقع، پاره ای بین نیاز به حسابداری در خدمت هدفهای اقتصادی جامعه و وظیفه اطلاع رسانی حسابداری تناقض می بینند.

در این دیدگاه که حسابداری مسئولیتی فراتر از ارائه اطلاعات برای تصمیمگیری افراد دارد و به آنان امکان انتخاب وسیله دستیابی به هدفهایشان را می دهد، ویژگی بارزی به چشم نمی خورد. با ارائه اطلاعات است که حسابداری به جامعه خدمت می کند. هر هدف دیگری باعث می شود که حسابداری اعتبار خود را از دست بدهد. متأسفانه، روشهای حسابداری سنتی ما ضعف دارند، و این ضعفها باعث می شود که بین منافع اقتصادی رقیب برخورد ایجاد شود؛ تضاد منافی که در صورت وجود بنیانهای نظری صحیحتر در حسابداری ممکن بود از بین برود. اگر رویدادها و اوضاع اقتصادی به وجه بهتری در صورتهای مالی انعکاس می یافت، آن صورتهای می توانستند و می بایست پایه ای برای بحثهای سیاست اقتصادی باشند، نه اینکه خود مورد تردید قرار گیرند.

- همکاران عزیز آقایان ناصر و مسعود محمودزاده احمدی نژاد مصیبت وارده را تسلیت می گوئیم.
- همکار محترم آقای جعفر لاریمی در غم شما شریکیم.
- همکار عزیز آقای ایرج هادوی مصیبت وارده را بشما و خانواده محترم تسلیت می گوئیم.
- همکار محترم آقای حسین خطیبیان مصیبت وارده را تسلیت می گوئیم.
- همکار عزیز آقای حسین نجاری فریزهندی در غم شما شریکیم.
- انجمن حسابداران خیره ایران